



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Scatec Solar PV1, s. r. o.**, se sídlem Na Zátorce 590/12, Praha 6, zastoupen JUDr. Petrem Kališem, Ph.D., advokátem se sídlem Týn 639/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2016, č. j. 9 Af 39/2013 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce je vlastníkem a provozovatelem fotovoltaické elektrárny v obci Hrušovany. Vyrobenou elektřinu dodává do distribuční soustavy obchodní společnosti E.ON Distribuce, a. s., IČ: 28085400 (dále také „plátce daně“ nebo „plátce“). Žalobce vyúčtoval plátci výkupní cenu za elektřinu za období červenec roku 2012, kterou ovšem plátce žalobci neuhradil v plné výši. Plátce daně ve vysvětlení ve smyslu § 237 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uvedl, že důvodem rozdílu mezi vyúčtovanou a uhrazenou částkou je sražení odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále také „solární odvod“) podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o podpoře“).

[2] Žalobce s vysvětlením nesouhlasil a podal Specializovanému finančnímu úřadu (dále jen „správce daně“) stížnost na postup plátce daně podle § 237 odst. 3 daňového řádu. V této stížnosti uvedl, že právní úprava solárního odvodu je protiústavní, neboť porušuje jeho ústavně zaručená práva, jakož i základní náležitosti demokratického právního státu. Správce daně stížnost

pokračování

zamítl rozhodnutím ze dne 1. 11. 2012, č. j. 72817/12/013063303318 (dále jen „rozhodnutí o stížnosti“).

[3] Žalovaný následně zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o stížnosti, a to rozhodnutím ze dne 24. 6. 2013, č. j. 16942/13/5000-14203-706599 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný uvedl, že plátcí odvodu není dána zákonná možnost „nesražení“ solárního odvodu. Podle názoru Ústavního soudu je solární odvod v souladu s ústavním pořádkem (náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11).

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu, ve které tvrdil, že solární odvod je v rozporu se základními náležitostmi demokratického a právního státu, ústavně zaručeným právem vlastnit majetek, zákazem retroaktivity, zásadou rovnosti před zákonem, legitimním očekáváním a základními zásadami správy daní.

[5] Městský soud v Praze žalobu zamítl. Soud neshledal důvodnou námitku protiústavnosti solárního odvodu, a to s odkazem na judikaturu (zejména náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11). Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 pak dle názoru soudu plyne, že institut stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Jako nedůvodnou označil soud i námitku porušení základních zásad správy daní.

III.

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[7] Stěžovatel v prvním stížním bodě kasační stížnosti odkázal na žalobní námitky, ve kterých dovozoval protiústavnost zavedeného solárního odvodu. V rámci druhého stížního bodu uvedl, že městský soud nezohlednil pokyn Ústavního soudu vyslovený v náleží ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž se uvádí, že je třeba zabývat se individuálními případy výrobců solární elektřiny z hlediska potenciálních likvidačních důsledků odvodu. Taktéž v náleží ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14 Ústavní soud podle stěžovatele naznal, že je nutno trvat na tom, aby tzv. rdousící efekt posuzovaly orgány finanční správy a aby jejich rozhodnutí byla řádně přezkoumatelná. Z posledně jmenovaného náleží pak podle stěžovatele vyplývá, že městský soud měl povinnost zabývat se individuálními okolnostmi protiústavnosti odvodu v jeho případě, jelikož jiné orgány veřejné moci nemají pravomoc k takovému rozhodnutí. Ve třetím stížním bodě stěžovatel namítl, že městský soud v rámci své argumentace využil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, ačkoliv toto bylo vydáno až po datu podání jeho stížnosti. Ve čtvrtém stížním bodě stěžovatel uvedl, že městský soud provedl nesprávný výklad § 5 daňového řádu, neboť žalovaný nešetřil jeho práva a právem chráněné zájmy. Městský soud dle názoru stěžovatele nerespektoval základní náležitosti demokratického právního státu a ústavně zaručená práva stěžovatele. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vůči stěžovateli bylo postupováno zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou. V nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 byla právní úprava shledána souladnou s ústavním pořádkem. Předmětné rozhodnutí Ústavního soudu nelze vykládat tak, že by zakládalo výjimku z aplikace zákona o podpoře. Žalovaný dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 a uzavřel, že v dané věci je rozhodné pouze to, zda byla správně aplikována právní úprava na úplně zjištěný skutkový stav. Dle žalovaného byly tyto podmínky bez dalšího splněny. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že se v rámci své rozhodovací činnosti již zabýval obsahově velmi podobnými kasačními stížnostmi podanými totožným právním zástupcem. Soud v nyní projednávané věci neshledává v uplatněné kasační argumentaci nic, co by odůvodnilo odchýlení se od závěrů vyslovených v rámci těchto řízení v rozsudcích ze dne 8. 4. 2015, č. j. 6 Afs 28/2015 – 41 a ze dne 25. 3. 2015, č. j. 6 Afs 29/2015 - 39. Ostatně předmětné závěry prošly i testem ústavnosti (srv. usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 7. 2015, sp. zn. III. ÚS 1721/15 a ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. I ÚS 1638/15).

[12] Stěžovatel označil jako jeden z důvodů kasační stížnosti i nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, aniž by tuto námitku jakkoliv rozvinul. Řízení o kasační stížnosti je přitom ovládáno zásadou dispoziční. Nejvyšší správní soud je, vyjma případů taxativně uvedených v ust. § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s., uplatněnými důvody kasační stížnosti vázán (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Proto obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. K tomu srv. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 As 7/2011 - 48, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 20. 2. 2014, č. j. 6 As 119/2013 - 70 a ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70. Nejvyšší správní soud proto posoudil napadený rozsudek z hlediska nepřezkoumatelnosti pouze v obecné rovině a dospěl k závěru, že je přezkoumatelný. Jeho odůvodnění je zcela srozumitelné, jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání veškerých žalobních námitek. Nevykazuje žádné vady způsobující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, veškerá citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) ani pro nesrozumitelnost (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Lze proto uzavřít, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný.

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud se dále zabýval dalšími stížními námitkami. Co se týče stěžovatelovy argumentace namítající protiústavnost solárního odvodu, porušení legitimního očekávání, resp. principu právní jistoty (první stížní bod), Nejvyšší správní soud plně odkazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, publ. pod č. 220/2012 Sb. (dále jen „náleze Pl. ÚS 17/11“), v rámci kterého Ústavní soud dospěl k závěru, že přezkoumávaná úprava solárního odvodu je ústavně konformní a že princip právní jistoty „nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.“ Ústavní soud se v citovaném nálezu vyjádřil nejen k podstatě dané věci, ale i k dalším souvisejícím otázkám a Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od něj jakkoliv odlišit. S ohledem na tento závěr nelze městskému soudu vytýkat, že z tohoto nálezu vyšel i v rámci řízení o žalobě.

[14] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani druhé stěžovatelově námitce, v rámci které rozporoval nezohlednění nastalých individuálních okolností. V nálezu Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud sice v rámci řízení o abstraktní kontrole norem dospěl k závěru, že zavedení solárního odvodu je ústavně konformní, současně však poznamenal, že „při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat“. Ústavní soud dále uvedl, že považuje za „samozřejmé a určující pro nalézání práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složitě. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační (rdousící efekt) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny – tedy protiústavně.“ (bod 88).

[15] Aplikační praxe následně řešila otázku, prostřednictvím jakých procesních cest lze dostat vyslovenému požadavku pro nalezení spravedlivého řešení v individuálních případech. Již v minulosti Nejvyšší správní soud opakovaně dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně (§ 237 odst. 3 daňového řádu) neumožňuje správci daně zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, č. 3000/2014 Sb. NSS (dále jen „usnesení 1 Afs 76/2013 - 57“) uvedl: „Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcům daně při uplatňování srážkové daně. Jedná se o ochranu před nezákonným postupem plátce, o nástroj určený pro řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem, který slouží zejména k tomu, aby byl postup plátce podroben kontrole státní moci a poplatník byl před případným nezákonným postupem plátce prostřednictvím konečného rozhodnutí správce daně ochráněn. Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, nota bene bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.“ (bod 38). Vzápětí rozšířený senát dodal, že „s ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno. Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přiblížením ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu.“ (body 40 - 41). Závěry rozšířeného senátu později potvrdil i Ústavní soud, nejdříve formou usnesení o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost (např. usnesení ze dne 13. 5. 2014, sp. zn. II. ÚS 1273/14) a následně z důvodu vyjasnění výkladu ústavních norem a způsobu jejich promítnutí do aplikace podústavního práva i nálezem (ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14).

[16] Posledně jmenovaným nálezem druhý senát Ústavního soudu konstatoval, že zhodnocení rdousícího efektu odvodu se nelze domáhat v rámci řízení o stížnosti na postup plátce daně. Obecné soudy totiž nemohou s ohledem na princip dělby moci příliš extenzivním výkladem

pokračování

nahrazovat činnost zákonodárce a revidovat ustanovení § 237 daňového řádu tak, že by mu přisoudily úplně odlišný smysl zcela v rozporu se zněním zákona a s doktrínou. Není možné, aby soudní moc přiznávala plátcům daně oprávnění, která mu mohou být dána pouze zákonem samotným. Takovou, *contra legem* jdoucí, interpretaci nelze ospravedlnit ani odkazem na předchozí výzvy Ústavního soudu k ochraně vlastnického práva při solárním odvodu v některých specifických případech. Apel Ústavního soudu na hledání spravedlivého řešení učiněný v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze chápat „jako výzvu soudní moci k „ohýbání“ a nepřiměřené interpretaci právních norem obsažených v daňovém řádu, nýbrž jako výzvu dotčeným státním subjektům k přijetí takové právní úpravy, jež by umožňovala plátcům (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad“ (náleze ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 32). Městský soud v nyní projednávaném řízení tedy posoudil věc zcela správně, když uvedl, že individuálních likvidačních účinků solárního odvodu se nelze dovolávat v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Související polemika stěžovatele o vhodnosti využití institutu stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu z důvodu subsidiárního využití ustanovení o odvolání je proto irelevantní.

[17] Citace z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, ze které stěžovatel dovozuje povinnost žalovaného rdousící efekt odvodu zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně, je zcela vytržená z kontextu. Hned v následující větě totiž Ústavní soud seznal, že k odepření spravedlnosti nedošlo, „neboť obecné soudy nepopřely již dříve Ústavním soudem vyslovenou možnost žádat při ‚rdousícím‘ efektu o zmírnění následků ‚solárního odvodu‘. Ve svých rozhodnutích pouze upřesnily, jakým postupem se lze těchto eventuálních nároků domáhat.“ (bod 39 nálezu). V úvahu přicházející prostředky ochrany před rdousícím efektem odvodu ostatně Nejvyšší správní soud vymezil v usnesení 1 Afs 76/2013 -57 (viz body 47 - 57, v nichž rozšířený senát odkázal na institut prominutí daně podle § 259 a § 260 daňového řádu včetně nastínění řešení případné nečinnosti státních orgánů). Tuto úvahu doplnil Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 2216/14: „Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byli zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. [...] Do této fáze však případ stěžovatele doposud nedospěl, jelikož nelze tvrdit, že by již nyní bylo zřejmé, že státní moc úmyslně zamýšlela v neakceptovatelné míře zasáhnout do práv a svobod dotčených provozovatelů fotovoltaických elektráren, neboť mj. ani neuběhla doba, v rámci níž stát garantoval návratnost investic do těchto zdrojů.“ (bod 35).

[18] Jako důvodný neshledal Nejvyšší správní soud ani třetí stížní bod, ve kterém stěžovatel uvedl, že městský soud se dovolával usnesení 1 Afs 76/2013 - 57, ačkoliv toto bylo vydáno až po datu podání stěžovatelovy stížnosti. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu totiž v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, mj. konstatoval, že „pokud [...] rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“ Městský soud tak nepochybil, když v rámci soudního řízení zohlednil předmětné usnesení.

[19] Stěžovatel dále ve čtvrtém stížním bodě poukázal na porušení § 5 daňového řádu. Toto ustanovení vyjadřuje zásadu zákonnosti postupu správce daně (odst. 1), zásadu legální licence (odst. 2) a zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti činnosti správce daně (odst. 3). Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti, které se stěžovatel patrně domáhal primárně, sice představuje jednu ze základních zásad správy daní, avšak nelze z ní samotné dovodit pravomoc správce daně zohlednit individuální účinky odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Takový postup by totiž narážel na zásadu legality (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv

pokračování

a svobod, § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu). Současné znění relevantních právních předpisů totiž nedává správci daně pravomoc individuální účinky odvodu v řízení o stížnosti na postup správce daně zohlednit, jak dovodil Ústavní soud i Nejvyšší správní soud (viz výše). Pro podporu výše uvedených závěrů odkazuje Nejvyšší správní soud i na svou judikaturu, srv. např. rozsudky ve věci sp. zn. 6 Afs 28/2015, sp. zn. 6 Afs 29/2015, jakož i na výše citované rozsudky.

[20] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. října 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu